

ACTA DE REUNION DE SALA PLENA N° 2001-6

LIMA, 29 DE MAYO DE 2001

TEMA:

INTERPRETACION DEL CONCEPTO "EJERCICIO INMEDIATO ANTERIOR" CONTENIDO EN EL ARTICULO 69º DEL CODIGO TRIBUTARIO APROBADO POR EL DECRETO LEGISLATIVO N° 773, PARA EFECTOS DE IMPUTAR FALTANTES DE INVENTARIO.

Vocales asistentes:

Maria Eugenia Calleri F.	Ana María Cogorno P.	Juana Pinto de Aliaga
Mariella Casalino M.	Marina Zelaya V.	Reneé Espinoza B.
Oswaldo Ayasta S.	Rosa Barrantes	Silvia León P.
Ada Flores T.	Gabriela Márquez P.	Oswaldo Lozano B.
Lourdes Chau	Zoraida Olano S.	

I. Antecedentes:

1. Informe de la Dra. Rosa Barrantes, vocal ponente del tema de la referencia.
2. Actas de reunión de la Comisión de Análisis de fechas 22 de febrero y 3 de mayo de 2001.
3. Informe final de la Comisión de Análisis y la documentación adjunta que se indica en el mismo, así como la constancia de remisión (por correo electrónico) a los Presidentes de Sala con copia a los Vocales.
4. Votaciones de fechas 24, 25 y 28 de mayo de 2001, efectuadas sobre cada una de las posiciones esgrimidas respecto del tema mencionado.

II. Agenda

Ratificación de las votaciones realizadas los días 24, 25 y 28 de mayo de 2001 sobre el tema de la referencia.

A continuación se da a conocer el resultado de las votaciones de fechas 24, 25 y 28 de mayo de 2001, para su ratificación por los vocales que se encuentren presentes:

A R D S G M V K L Y 194
K P (X) faltas

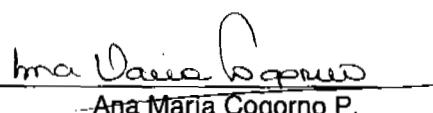
TEMA: INTERPRETACION DEL CONCEPTO "EJERCICIO INMEDIATO ANTERIOR" CONTENIDO EN EL ARTICULO 69º DEL CODIGO TRIBUTARIO APROBADO POR EL DECRETO LEGISLATIVO No. 773, PARA EFECTOS DE IMPUTAR FALTANTES DE INVENTARIO.

	La detección de los faltantes de inventario debe imputarse al ejercicio en el que se realizó "la toma del inventario físico por la Administración" (por ejemplo, 8 de enero de 1996), y en consecuencia las ventas omitidas al periodo inmediato anterior (por ejemplo, sería 1995).		La detección de los faltantes de inventario debe imputarse al ejercicio que corresponde "el inventario físico realizado por la empresa según consta en sus libros y registros (por ejemplo, 31 de diciembre de 1995) y, en consecuencia las ventas omitidas al periodo inmediato anterior (por ejemplo sería el ejercicio 1994).	
	La RTF debe ser de observancia obligatoria	La RTF no debe ser de observancia obligatoria	La RTF debe ser de observancia obligatoria	La RTF no debe ser de observancia obligatoria
Presidente		Dra. Caller		
Sala 1	Dra. Casalino	Dra. Pinto Dra. Cogorno		
Sala 2	Dra. Zelaya	Dr. Ayasta Dra. Espinoza		
Sala 3		Dra. León		Dra. Barrantes
Sala 4		Dra. Flores Dr. Lozano Dra. Márquez		
Sala 5	Dra. Chau Dra. Olano			
Total	4	9		1

Fundamento: Se detalla en el Informe Final que se acompaña a la presente.

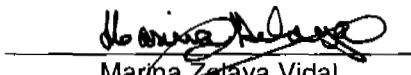
Se deja constancia que forma parte integrante del Acta, la documentación adjunta que se detalla en el punto I de la presente (Antecedentes).

No habiendo otro asunto que tratar, se levantó la sesión procediendo los vocales asistentes a firmar la presente Acta en señal de conformidad.


Ana María Cogorno P.

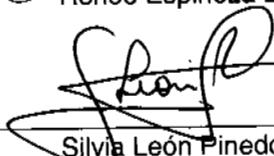

Juana Pinto de Aliaga


Mariella Casalino M.

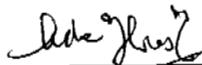

Marina Zelaya Vidal



Renée Espinoza B.



Silvia León Pinedo



Ada Flores Talavera



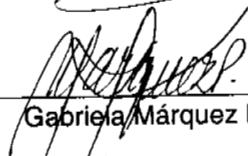
Oswaldo Lozano Byrne



Oswaldo Ayasta Seclén



Rosa Barrantes Takata



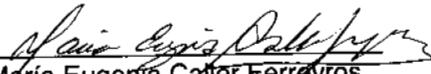
Gabriela Márquez Pacheco



Zoraida Olano Silva



Lourdes Chau Quispe



María Eugenia Calleri Ferreyros

INFORME FINAL

TEMA : INTERPRETACION DEL CONCEPTO “EJERCICIO INMEDIATO ANTERIOR” CONTENIDO EN EL ARTICULO 69º CODIGO TRIBUTARIO APROBADO POR EL DECRETO LEGISLATIVO 773, PARA EFECTOS DE IMPUTAR FALTANTES DE INVENTARIO.

VOCAL PONENTE DEL TEMA : Dra. Rosa Barrantes T
VOCALES DE LA COMISION : Dras. Lourdes Chau y Gabriela Márquez
SECRETARIO RELATOR : Dr. Carlos Moreano

I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1 Base legal

El artículo 69º del Código Tributario – Decreto Legislativo N° 773 (vigente desde el 1 de enero de 1994 hasta el 21 de abril de 1996), objeto de análisis, prescribía lo siguiente:

“Artículo 69º.- Presunción de ventas o compras omitidas por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios.

Salvo prueba en contrario, la diferencia entre la existencia de bienes que aparezcan en los libros y registros y la que resulte de inventarios comprobados y valuados por la Administración, representa, en el caso de faltantes de inventario, bienes transferidos cuyas ventas han sido omitidas de registrar en el año o período inmediato anterior (.....).

También es de aplicación lo dispuesto en el segundo párrafo cuando se determine diferencias de inventario que resulte de las verificaciones efectuadas con sus libros y registros contables y documentación respectiva, en cuyo caso la Administración podrá atribuir las ventas o las compras al período en que se encuentra el faltante o el sobrante, respectivamente.

(.....)

1.2 Hechos

Dentro de un proceso de fiscalización realizado a una “Empresa”, con fecha 8 de enero de 1996 la Administración Tributaria efectúa una toma de inventario físico que deja constancia en un “Acta de Inventario Físico”.

Así, a las unidades físicas encontradas en dicho inventario el ente fiscal suma las salidas de almacén producidas desde el 1 al 8 de enero de 1996, restando a su vez las entradas del mismo período.



La Administración procede después a comparar el saldo de existencias que aparece en “planilla de inventario por código” al 31 de diciembre de 1995 con aquél saldo que fue resultado de la operación indicada en el párrafo precedente, obteniéndose una diferencia por faltantes de inventario.

La Administración Tributaria, interpretando la norma en estudio, imputa los faltantes de inventario al ejercicio de 1995, año anterior a la fecha de la toma del inventario físico realizada el 4 de enero de 1996.

1.3 Asunto a dilucidar:

- Aspecto previo acerca de los alcances del artículo 69 del CT – D.Ieg. 773:

En relación a la determinación de faltantes de inventario, el artículo 69º en examen plantea dos situaciones diferentes:

- (i) La primera es descrita en el segundo párrafo y corresponde a la presunción de faltantes por la diferencia entre las existencias que aparecen en libros o registros y las detectadas en los inventarios comprobados y valuados por la Administración.

Esto significa que la diferencia corresponde a la confrontación del inventario físico establecido por la Administración con las cifras que aparecen anotados en los libros o registros de inventario llevados por el contribuyente y que las leyes pertinentes establecen que corresponden al cierre del ejercicio anual, esto es, al 31 de diciembre de cada año.

En consecuencia, el procedimiento plantea una comparación del inventario físico comprobado a determinada fecha con los citados libros y registros, lo que obliga a retrotraer las operaciones de ingresos y salidas de bienes desde la toma de inventario a las cifras que refleja el inventario al 31 de diciembre y que aparece en los registros. En este caso se debe atribuir los faltantes como ventas que han sido omitidas de registrar en el año o período inmediato anterior.

- (ii) La segunda situación se encuentra inserta en el tercer párrafo del artículo 69º y corresponde a la determinación de la diferencia de inventario que resulte de las verificaciones bajo el sistema denominado “control contable de inventarios” en el cual no existe comprobación de inventarios comprobados y valuados por la Administración sino que las diferencias se establecen por verificaciones realizadas en libros o registros con la documentación sustentatoria respectiva.

En este caso la diferencia por faltantes de inventario se puede atribuir como ventas al período en que se encuentre dicho faltante.

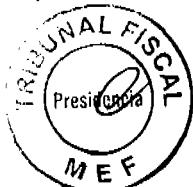
Sobre el particular, es pertinente señalar que “el Programa de Fiscalización Control de Inventarios” de la SUNAT, que se adjunta al presente, contiene procedimientos separados para las dos situaciones en comentario.

- Asunto a dilucidar:

Efectuada dicha aclaración, debe indicarse que la **materia de la controversia consiste en dilucidar, lo siguiente:**

“Si de acuerdo al **segundo párrafo del artículo 69º** en estudio, la detección de los faltantes de inventario debe imputarse:

- Al ejercicio en el que se realizó “la toma del inventario físico” (por ejemplo, 8 de enero de 1996), y en consecuencia las ventas omitidas al período inmediato anterior (en el ejemplo, sería 1995) o, en caso contrario,



- Al ejercicio que corresponde "el inventario físico realizado por la empresa según consta libros y registros" (en el ejemplo, 31 de diciembre de 1995) y, en consecuencia las ventas omitidas al periodo inmediato anterior (en el ejemplo sería el ejercicio 1994).

Una vez que los vocales adopten un acuerdo acerca de que se entiende por ejercicio inmediato anterior, corresponderá al vocal que tiene cargo el expediente y cuyos hechos se describen en el punto 1.2 del presente, evaluar si procede la revocatoria o nulidad e insubstancia de la resolución de primera instancia, toda vez que el contribuyente presentó una planilla de inventario por código al 31.12.95-

1.4 Métodos para establecer los faltantes de inventario

Atendiendo al caso planteado (punto 1.2), debe manifestarse que la diferencia por faltantes de inventario cabe establecerla a través de dos métodos: **1)** De la comparación de las existencias que aparecen según inventario físicos al 31 de diciembre de 1995 con el resultado de retrotraer a esa fecha las existencias encontradas el 4 de enero de 1996 (operación realizada por la Administración); **2)** De la comparación de estas últimas con el saldo que aparece en Libros al 31 de diciembre de 1995 actualizado a la fecha de toma de inventario. En ambos casos se obtiene igual resultado.

Así, se tiene lo siguiente:

METODO 1

Saldo según Libro de Inventarios al 31-12-95	100
(+) Compras del 01-01-96 al 04-01-96	50
(-) Ventas del 01-01-96 al 04-01-96	<u>(80)</u>
Según libros y registros actualizado al 04-01-96	70

Inventario físico efectuado el 04/01/96
Diferencia por faltantes de inventario

(65)
 5

METODO 2:

Inventory físico efectuado al 04-01-96	65
(-) Compras del 01-01 al 04-01-96	(50)
(+) Ventas del 01-01-al 04-01-96	<u>80</u>
Inventory físico retrotraído al 31-12-95	95

Saldo según Libro de Inventarios al 31-12-95
Diferencia por faltantes de inventario

100
 5

Ahora bien, si se afirma que la detección de los faltantes de inventario debe imputarse al 31 de diciembre de 1995, la determinación de las ventas omitidas deberá atribuirse al ejercicio 1994; en tanto que si se imputa al 4 de enero de 1996, dicha determinación tendría que atribuirse al ejercicio 1995 (como lo hace la Administración).

II. ANTECEDENTES:

2.1 Antecedentes normativos

Debe indicarse que el artículo 69º del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 773 fue recogido del artículo 40º de las Leyes de Impuesto General a las Ventas aprobadas por el Decreto Ley No. 25748 y el Decreto Legislativo N° 666.



2.2 Antecedentes jurisprudenciales

- No se ha encontrado resolución que se pronuncie directamente sobre el tema controvertido.
- En la RTF Nº 504-3-2000 se señala que la detección de los faltantes de inventario se atribuye a la fecha de la toma de inventarios por la Administración. Según fluye de la lectura de dicha RTF no está acreditado que el inventario físico elaborado por el contribuyente se encuentre anotado en libros o registros. Esta resolución es la más cercana al caso materia de análisis, toda vez que si se realizó inventario físico por la Administración.

III. PROPUESTA DEL VOCAL QUE PRESENTA EL TEMA (se transcribe la propuesta de la Vocal ponente)

"Respecto del tema pueden presentarse dos situaciones:

- a) Supongamos que, la toma del inventario físico se realiza el 4 de mayo de 1996, y se cuenta con los saldos de registros de existencias a la misma fecha, o a la fecha más cercana, sea porque se lleva kardex valorizado o kardex en unidades:

Si se tiene en cuenta la misma fecha, esto es 4 de mayo de 1996, el faltante que se hubiere obtenido de la comparación de los libros con el inventario físico, se imputa al ejercicio de 1995.

El sustento reside en que el faltante se ha detectado al 4 de mayo de 1996 por lo que corresponde imputarse al ejercicio inmediato anterior, es decir 1995.

Si el inventario físico se retrotrae a la fecha más cercana, por ejemplo, 30 de abril de 1996, debido a que a esa fecha puede tenerse el saldo del inventario valorizado en libros igual que en el caso anterior el faltante se imputaría al ejercicio de 1995.

- b) Ahora, supongamos que el inventario físico tomado el 4 de mayo de 1996, se retrotrae hasta el 31 de diciembre de 1995, bajo el procedimiento consistente en sumar las ventas y restar las compras. En este caso, la diferencia que pueda surgir de la comparación de los saldos en unidades que figuren en libros al 31 de diciembre de 1995 con el inventario físico retrotraído a esta fecha, corresponderá a una diferencia determinada al 31 de diciembre de 1995; por lo tanto, de acuerdo al artículo 69º del Código Tributario en mención, dicho faltante deberá atribuirse al ejercicio inmediato anterior, es decir, al ejercicio de 1994.

El motivo de retrotraer las cifras, radica en el hecho que a la fecha del inventario físico no se contaba con el saldo valorizado en libros para efectuar la comparación del físico obtenido, ni se llevaba el control de existencias en kardex, sea éste valorizado o sólo en unidades, conforme a las exigencias del artículo 62º de la Ley del Impuesto a la Renta concordado con el artículo 35º de su Reglamento.

En consecuencia, es a la fecha en que se toma el inventario físico, o la más próxima a él, la que sirve para la comparación contra los registros a fin de establecer la diferencia resultante y la imputación de los mismos, que en el caso de faltantes se hará respecto del ejercicio o período inmediato anterior. De manera que, el adecuar, retrotraer, el inventario físico al 31 de diciembre de 1995 para efectos de compararlo con las unidades de los saldos en libros a dicha fecha, deviene en otro momento en el cual recién se establece la diferencia en unidades físicas, y ello determinará que el ejercicio al que debe imputarse o atribuirse el faltante será el inmediato anterior, esto es, 1994.



Conclusiones de la Vocal ponente:

- a) Que el inventario físico puede ser tomado en cualquier momento por la Administración Tributaria, de acuerdo a las facultades establecidas por el artículo 69º del Código Tributario, aprobado por el Decreto Legislativo N° 773, a efectos de proceder a la presunción en caso de hallar diferencias en las unidades físicas al ser comparadas contra los registros que la ley exige llevar al contribuyente. Asimismo, es imprescindible contar con la respectiva Acta de Toma de Inventario Físico, debidamente elaborada, como sustento para establecer las diferencias.
- b) La fecha de comparación con los registros dependerá de que la empresa lleve inventarios permanentes kardex valorizado o kardex en unidades. Si se retrotraen a otra fecha debe ser la más próxima, pues los faltantes y sobrantes resultan del manipuleo y registro documentario, por lo que hacerlo varios meses atrás significaría que se parte del supuesto que en dichos meses no habrían ocurrido diferencias. Es decir, se aceptarían los registros y/o documentos del contribuyente como válidos por los meses hasta la fecha de comparación.
- c) Debe tenerse presente que es el inventario físico practicado por la Administración el que se compara con los kardex y libros para efectos de determinar si las diferencias obtenidas se tratan de sobrantes o faltantes, y por lo tanto el período o períodos de atribución.
- d) Para efecto de la **determinación de las unidades sobrantes y faltantes**, debe tenerse en cuenta que en los registros de kardex y el saldo en libros figura la cantidad de unidades que debería tener la empresa en existencias, sin embargo, el inventario físico corresponde a la cantidad que en realidad posee la empresa en propiedad, siendo ésta a la que debe adecuarse el saldo en libros, es decir, los libros se ajustarán a la cantidad encontrada físicamente.

Expresado en números, lo antes expuesto, se tiene:

Si en libros figuran	100 unidades
Y el físico arroja sólo	<u>80 unidades</u>
La diferencia es un FALTANTE de	<u>20 unidades</u>

Es decir, físicamente **faltan** 20 unidades respecto a las que figuran en libros, por lo tanto debe ajustarse las 100 unidades a sólo 80, que es lo que realmente se tiene como propiedad.

Por lo tanto, los faltantes de inventario se imputan al ejercicio inmediato anterior a la fecha en que se determinan las diferencias de inventarios, de acuerdo al artículo 69º del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 773.

Así, teniendo en cuenta las mencionadas el hecho de retrotraer las cifras del inventario físico efectuado el 4 de enero de 1996 hacia el 31 de diciembre de 1995, significa que el movimiento físico y documentario producto de las ventas y las compras ocurrido desde la toma del inventario físico hacia el 31 de diciembre de 1995, han sido implícitamente validados por la Administración. En consecuencia, **al haber determinado la diferencia por faltantes de inventarios al 31 de diciembre de 1995 corresponderá entonces imputarla al ejercicio 1994**, de acuerdo al artículo 69º del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 773.



IV. SEGUNDA PROPUESTA SOBRE EL TEMA (según hechos del punto 1.2)

El punto en discrepancia se relaciona al contenido del segundo párrafo del artículo 69º en estudio en cuanto plantea la ejecución de inventarios físicos comprobados y valuados por la Administración y el tratamiento de las diferencias frente a los libros o registros.

- Si se conviene que el término libros y registros está referido al Libro de Inventarios y Balances o al Registro de Inventarios en hojas sueltas foliadas y legalizadas que contienen los inventarios al cierre del ejercicio al 31 de diciembre de cada año, y que además constituyen los únicos libros y registros donde aparecen los inventarios detallados, cualquier comprobación por inventario físico efectuado por la Administración tendrá necesariamente que ser contrastada con la información registrada en los citados libros o registros para establecer las diferencias de faltantes o sobrantes en cumplimiento de la norma. Por ello, el inventario físico a ser tomado en cualquier época de un ejercicio tiene que usar como referente el inventario contenido en los libros o registros del ejercicio inmediato anterior al de su ejecución en cumplimiento del segundo párrafo del artículo 69º.

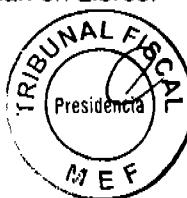
Por lo tanto, las operaciones consistentes en retrotraer al 31 de diciembre de 1995 las existencias encontradas en el inventario físico realizado por la Administración el 4 de enero de 1996 están reflejando el procedimiento expresamente señalado en el segundo párrafo del dicho artículo 69º

- Según se aprecia de la norma en examen, para determinar los faltantes de inventario existen dos "elementos de comparación", a saber: a) la existencia de bienes que aparezcan en los libros y registros y b) la existencia que resulte de inventarios comprobados y valuados por la Administración.

Ahora bien, fluye de la misma norma que la "toma de inventario físico" realizada por la Administración es el hecho cierto y actual sobre cuya base parte el ente fiscal para realizar la verificación de los faltantes de inventario; en ese sentido, será la existencia resultante de los inventarios realizados por la Administración, el "elemento de comparación" predominante frente a la existencia de bienes que aparezca en Libros, el que es plausible de verificación.

En ese orden de ideas, cuando la norma alude al “año inmediato anterior” debe interpretarse que está aludiendo al año “contiguo” de aquél en el que la Administración hizo la comprobación (en el ejemplo, la Administración hizo la comprobación el 8 de enero de 1996, y por ello los faltantes deben atribuirse al ejercicio 1995).

- Lo expuesto se corrobora aún más si se considera que el cuarto párrafo del artículo en examen, preceptuaba que para la valuación de los faltantes, como ventas omitidas, se aplicará el valor promedio del **año anterior** (entendemos que es el anterior a la comprobación por la Administración) en el que fueron transferidos bienes de igual clase o naturaleza; esto es, que la norma considera para efectos de tal valuación aquellas ventas efectuadas precisamente en el año más próximo (o reciente) para que dicha valuación sea lo más exacta. Así, tal año está dado por el año anterior a la fecha de la toma de inventario, al cual precisamente se imputarán las ventas omitidas.
- Cabe resaltar que es el tercer párrafo del artículo 69º del Código Tributario – Decreto Legislativo Nº 773, el que regulaba el denominado “inventario documental”, en el cual no se realiza un inventario físico por parte de la Administración sino que se toma en cuenta aquellos inventarios realizados por el contribuyente y que constan en Libros.



Por lo tanto, las operaciones consistentes en retrotraer al 31 de diciembre de 1995 las existencias encontradas en el inventario realizado por la Administración el 4 de enero de 1996 (operación realizada por la Administración), como actualizar a esta última fecha el saldo que aparece en Libros al 31 de diciembre de 1995, son únicamente dos métodos para determinar la diferencia correcta por faltantes de inventario, pero siempre referidos a la fecha en que se realizó la comprobación de las existencias (4 de enero de 1996).

- Excepción de fiscalización – art. 81 del CT:

- (i) La **toma de inventario** de existencias y activo fijo o controlar su ejecución, efectuar la comprobación, su valuación y registro, **es una actuación a ser ejecutada por la Administración en forma inmediata** con ocasión de la intervención, tal como se encuentra señalado expresamente en el art. 62 num. 5 del CT según D.Leg. 773, y recogido en el actual art. 62 num. 5 del CT vigente.
- (ii) Respecto de la inmediatez antes referida, en el Manual de Control de Inventarios que se adjunta al presente y que según lo informado por la SUNAT (Oficio No. 005-2001-P00000 del 02-05-01) se encuentra vigente, se señala lo siguiente:
 - "no se enviará comunicación preventiva, debido a que el contribuyente es intervenido en forma inmediata, con la finalidad de determinar su inventario físico al momento de la intervención y **no dar oportunidad a la manipulación de sus existencias**".
 - Se sugiere que la intervención se lleve a cabo en el primer mes de cada ejercicio a fin de facilitar la labor de determinación del saldo del inventario final al 31 de diciembre del ejercicio verificado".
- (iii) Según nos informaron en SUNAT, dicha dependencia actúa como sigue:
 - Cumple con realizar el control de inventarios dentro del primer trimestre (por ejemplo enero a febrero del 2001),
 - El faltante se atribuye al año inmediato anterior (año 2000, tal como se indica en la pag. 6 del manual del control de inventarios), y
 - Se espera que el contribuyente acepte el faltante determinado por la Administración y lo incluya en la declaración jurada del ejercicio 2000 que presentará en marzo o abril del 2001.
 - Si el contribuyente no lo incluye en la declaración o no rectifica la declaración presentada, la SUNAT procede a partir de julio del año 2001, a programar su fiscalización por el último ejercicio, el 2000.
- (iv) Como se puede apreciar, si el faltante se atribuye al ejercicio en que se realiza la toma de inventario (2001) y la venta omitida al ejercicio inmediato anterior (2000), el procedimiento que sigue la Administración de fiscalizar a partir de julio del 2001 el ejercicio al que se atribuye la venta omitida (2000) se encuentra arreglado a la excepción de fiscalización prevista en el artículo 81 del CT.

Si se optara por la propuesta del vocal ponente -atribuir el faltante al año anterior a la toma del inventario, que en el ejemplo sería 2000, y por ende la venta omitida al período anterior, que en el ejemplo sería 1999- la SUNAT en el mismo ejemplo descrito en el punto anterior, tendría que fiscalizar primero el ejercicio 2000 y luego de detectar inconsistencia en dicho ejercicio, recién podría entrar a fiscalizar el ejercicio 1999, ejercicio al cual se atribuye el faltante. Salvo que la fiscalización del ejercicio 1999 la programe y execute entre los meses de enero a julio, (Nótese, que en los primeros meses los contribuyentes se encuentran elaborando su



declaración jurada y ello es considerado muchas veces por la Administración para programar las fiscalizaciones).

En conclusión, **consideramos que esta segunda propuesta no es incompatible con la excepción de fiscalización prevista en el artículo 81 del Código Tributario.**

V. CRITERIOS A VOTAR

1. Si de acuerdo al **segundo párrafo del artículo 69º** del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo No. 773, la detección de los faltantes de inventario debe imputarse:
 - Al ejercicio en el que se realizó “**la toma del inventario físico por la Administración**” (por ejemplo, 8 de enero de 1996), y en consecuencia las ventas omitidas al período inmediato anterior (por ejemplo, sería 1995), o
 - Al ejercicio que corresponde “**el inventario físico realizado por la empresa según consta en sus libros y registros**” (por ejemplo, 31 de diciembre de 1995) y, en consecuencia las ventas omitidas al período inmediato anterior (por ejemplo sería el ejercicio 1994).
2. Si el criterio que adopte el Tribunal, dentro de las dos alternativas antes planteadas:
 - 2.1 Debe ser recogido en una resolución de observancia obligatoria. (Nótese que no hemos encontrado resolución que se pronuncie al respecto).
 - 2.2 No debería ser recogido en una resolución de observancia obligatoria.



NORMAS - PRESUNCIONES

<p>Artículo 68º (Decreto Ley N° 25859) Presunción de ingresos omitidos por ventas, servicios u operaciones gravadas, por diferencia entre los montos registrados o declarados por el contribuyente y los estimados por la Administración Tributaria por control directo:</p> <p>Salvo prueba en contrario, el resultado de promediar el total de ingresos por ventas, prestación de servicios u operaciones de cualquier naturaleza, en no menos de cinco (5) días continuos o alternados de un mismo mes, multiplicado por el total de días hábiles comerciales del mismo, representará el ingreso total por ventas, servicios u operaciones presuntas de ese mes.</p> <p>La Administración no podrá señalar como días alternados, el mismo día en cada semana durante un mes.</p> <p>Si el mencionado control se efectuara en no menos de cuatro (4) meses alternados de un mismo año gravable, el promedio mensual de ingresos por ventas, servicios u operaciones se considerará suficientemente representativo y podrá aplicarse a los demás meses no controlados del mismo año.</p> <p>Para efecto del Impuesto a la Renta la diferencia de ingresos por ventas, servicios u operaciones existente entre los montos registrados y los estimados presuntivamente constituirá renta neta.</p> <p>Cuando se verifique los ingresos del contribuyente que tiene operaciones gravadas y exoneradas se deberá discriminar los ingresos determinados por tales conceptos a fin de establecer la proporcionalidad que servirá de base para estimar los ingresos gravados.</p> <p>A juicio de la Administración, al proyectar los ingresos anuales podrá considerar la estacionalidad de los mismos.</p>	<p>Artículo 68º (Decreto Legislativo N° 773) Presunción de ingresos omitidos por ventas, servicios u operaciones gravadas, por diferencia entre los montos registrados o declarados por el contribuyente y los estimados por la Administración Tributaria por control directo:</p> <p>Salvo prueba en contrario, el resultado de promediar el total de ingresos por ventas, prestación de servicios u operaciones de cualquier naturaleza, en no menos de cinco (5) días continuos o alternados de un mismo mes, multiplicado por el total de días hábiles comerciales del mismo, representará el ingreso total por ventas, servicios u operaciones presuntas de ese mes.</p> <p>La Administración no podrá señalar como días alternados, el mismo día en cada semana durante un mes.</p> <p>Si el mencionado control se efectuara en no menos de cuatro (4) meses alternados de un mismo año gravable, el promedio mensual de ingresos por ventas, servicios u operaciones se considerará suficientemente representativo y podrá aplicarse a los demás meses no controlados del mismo año.</p> <p>Para efecto del Impuesto a la Renta la diferencia de ingresos por ventas, servicios u operaciones existente entre los montos registrados y los estimados presuntivamente constituirá renta neta.</p> <p>Cuando se verifique los ingresos del contribuyente que tiene operaciones gravadas y exoneradas se deberá discriminar los ingresos determinados por tales conceptos a fin de establecer la proporcionalidad que servirá de base para estimar los ingresos gravados.</p> <p>Al proyectar los ingresos anuales deberá considerarse la estacionalidad de los mismos.</p>	<p>Artículo 68º.-º (Decreto Legislativo N° 816) PRESUNCIÓN DE INGRESOS OMITIDOS POR VENTAS, SERVICIOS U OPERACIONES GRAVADAS, POR DIFERENCIA ENTRE LOS MONTOS REGISTRADOS O DECLARADOS POR EL CONTRIBUYENTE Y LOS ESTIMADOS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA POR CONTROL DIRECTO</p> <p>El resultado de promediar el total de ingresos por ventas, prestación de servicios u operaciones de cualquier naturaleza <u>controlados por la Administración Tributaria</u>, en no menos de cinco (5) días continuos o alternados de un mismo mes, multiplicado por el total de días hábiles comerciales del mismo, representará el ingreso total por ventas, servicios u operaciones presuntas de ese mes.</p> <p>La Administración no podrá señalar como días alternados, el mismo día en cada semana durante un mes.</p> <p>Si el mencionado control se efectuara en no menos de cuatro (4) meses alternados de un mismo año gravable, el promedio mensual de ingresos por ventas, servicios u operaciones se considerará suficientemente representativo y podrá aplicarse a los demás meses no controlados del mismo año.</p> <p>Para efecto del Impuesto a la Renta la diferencia de ingresos por ventas, servicios u operaciones existente entre los montos registrados y los estimados presuntivamente constituirá renta neta.</p> <p>Cuando se verifique los ingresos del contribuyente que tiene operaciones gravadas y exoneradas se deberá discriminar los ingresos determinados por tales conceptos a fin de establecer la proporcionalidad que servirá de base para estimar los ingresos gravados.</p> <p>Al proyectar los ingresos anuales deberá considerarse la estacionalidad de los mismos.</p>
--	---	---





<p>Artículo 69º Presunción de ventas o compras omitidas por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios:</p> <p>Salvo prueba en contrario, la diferencia entre la existencia de bienes que aparezcan en los registros y la que resulten de los inventarios comprobados y valuados por la Administración, representa, en el caso de faltantes de inventario, bienes transferidos cuyas ventas han sido omitidas de registrar en el año inmediato anterior; y en el de sobrantes de inventario, bienes cuya compra ha sido omitida de registrar durante el término de prescripción.</p> <p>También es de aplicación lo dispuesto en el segundo párrafo cuando se determine diferencias de inventario que resulte de las verificaciones efectuadas con sus registros contables y documentación respectiva. El monto de las ventas omitidas, en el caso de faltantes, se determinará aplicando el valor de venta promedio del año anterior en que fueron transferidos bienes de igual clase o naturaleza. Tratándose de faltantes de líneas de comercialización nuevas, iniciadas en el ejercicio objeto de la comprobación, se considerará el faltante como ventas omitidas en el lapso comprendido entre la fecha del ingreso de la primera existencia y el mes anterior al de la comprobación por la Administración.</p> <p>Tratándose de sobrantes, que significa el manejo de la existencia de un negocio marginado de los libros de contabilidad, el monto de las ventas omitidas se podrá determinar para cada año no prescrito y pendiente de revisión, aplicando un coeficiente sobre el costo del sobrante determinado. Dicho coeficiente resultará de dividir, en cada año, las ventas declaradas entre el valor de las mercaderías en existencia al final de los ejercicios declarados.</p> <p>Al aplicarse los procedimientos antes referidos las ventas omitidas se imputarán mensualmente en proporción a las ventas declaradas o registradas en cada uno de los meses del año calendario respectivo, incrementando la base gravable para fines del Impuesto General a las</p>	<p>Artículo 69º Presunción de ventas o compras omitidas por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios:</p> <p>Salvo prueba en contrario, la diferencia entre la existencia de bienes que aparezcan en los <i>libros</i> y registros y la que resulte de los inventarios comprobados y valuados por la Administración, representa, en el caso de faltantes de inventario, bienes transferidos cuyas ventas han sido omitidas de registrar en el año <i>o en el período</i> inmediato anterior; y en el de sobrantes de inventario, bienes cuya compra ha sido omitida de registrar durante el término de prescripción.</p> <p>También es de aplicación lo dispuesto en el segundo párrafo cuando se determine diferencias de inventario que resulte de las verificaciones efectuadas con sus <i>libros</i> y registros contables y documentación respectiva, <i>en cuyo caso la Administración podrá atribuir las ventas o las compras al período en que se encuentra el faltante o el sobrante, respectivamente.</i> <i>El impuesto bruto determinado en estas condiciones no generará ningún crédito fiscal.</i></p> <p>El monto de las ventas omitidas, en el caso de faltantes, se determinará aplicando el valor de venta promedio del año anterior en que fueron transferidos bienes de igual clase o naturaleza. Tratándose de faltantes de líneas de comercialización nuevas, iniciadas en el ejercicio objeto de la comprobación, se considerará el faltante como ventas omitidas en el lapso comprendido entre la fecha del ingreso de la primera existencia y el mes anterior al de la comprobación por la Administración.</p> <p>Tratándose de sobrantes, que significa el manejo de la existencia de un negocio marginado de los libros de contabilidad, el monto de las ventas omitidas se podrá determinar para cada año no prescrito y pendiente de revisión, aplicando un coeficiente sobre el costo del sobrante determinado. Dicho coeficiente resultará de dividir, en cada año, las ventas declaradas entre el valor de las mercaderías en existencia al final de los ejercicios declarados.</p> <p>Al aplicarse los procedimientos antes referidos las ventas omitidas se imputarán mensualmente en proporción a las</p>	<p>Artículo 69º.- PRESUNCIÓN DE VENTAS OMITIDAS POR DIFERENCIA ENTRE LOS BIENES REGISTRADOS Y LOS INVENTARIOS</p> <p>La diferencia entre la existencia de bienes que aparezcan en los libros y registros y la que resulte de los inventarios comprobados y valuados por la Administración, representa, en el caso de faltantes de inventario, bienes transferidos cuyas ventas han sido omitidas de registrar en el año inmediato anterior; y en el de sobrantes de inventario, bienes cuyas compras y ventas han sido omitidas de registrar <i>en el año inmediato anterior.</i></p> <p><i>El monto de las ventas omitidas, en el caso de faltantes, se determinará multiplicando el número de unidades faltantes por el valor de venta promedio del año inmediato anterior. Para determinar el valor de venta promedio del año inmediato anterior, se tomará en cuenta el valor de venta unitario que figure en el último comprobante de venta de cada mes.</i></p> <p><i>El monto de ventas omitidas, en el caso de sobrantes, se determinará aplicando un coeficiente al costo del sobrante determinado. Para determinar el costo del sobrante se multiplicará las unidades sobrantes por el valor de compra promedio. Para el cálculo del valor de compra promedio se tomará en cuenta el valor de compra unitario que figure en el último comprobante de compra de cada mes. El coeficiente resultará de dividir las ventas declaradas o registradas, entre el promedio de los inventarios valorizados mensuales finales del año a que se refiere el primer párrafo del presente artículo.</i></p> <p><i>En el caso de diferencias de inventarios de líneas de comercialización nuevas, iniciadas en el año en que se efectúa la comprobación, se considerarán las diferencias como ventas omitidas en el período comprendido entre la fecha del ingreso de la primera existencia y el mes anterior al de la comprobación por la Administración. Para determinar las ventas omitidas se seguirá el procedimiento de los faltantes o sobrantes, según corresponda, empleando en estos casos valores de venta y de compra que correspondan a los meses del período en que se efectúa la comprobación. En el caso de sobrantes, el coeficiente resultará de dividir las ventas de dicho período</i></p>
--	--	---

<p>Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo de ser el caso.</p> <p>Las ventas omitidas, se considerarán renta neta para efecto del Impuesto a la Renta de cada uno de los años gravables en que éstas han sido determinadas, sin admitir prueba en contrario.</p> <p>En caso de diferencias de inventario, faltantes o sobrantes de bienes cuya venta esté exonerada del Impuesto General a las Ventas, el procedimiento será aplicable para efecto del Impuesto a la Renta.</p> <p>Las diferencias de signos de control visible entre lo registrado por el deudor tributario y lo comprobado por la Administración Tributaria se considerará como venta omitida de los bienes que estén obligados a circular con dicho valor; para estos casos se aplicará los mismos procedimientos de los párrafos anteriores.</p>	<p>ventas declaradas o registradas en cada uno de los meses del año calendario respectivo, incrementando la base gravable para fines del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, de ser el caso.</p> <p>Las ventas omitidas, se considerarán renta neta para efecto del Impuesto a la Renta de cada uno de los años gravables en que éstas han sido determinadas, sin admitir prueba en contrario.</p> <p>En caso de diferencias de inventario, faltantes o sobrantes de bienes cuya venta esté exonerada del Impuesto General a las Ventas, el procedimiento será aplicable para efecto del Impuesto a la Renta.</p> <p>Las diferencias de signos de control visible entre lo registrado por el deudor tributario y lo comprobado por la Administración Tributaria se considerará como venta omitida de los bienes que estén obligados a circular con dicho valor; para estos casos se aplicará los mismos procedimientos de los párrafos anteriores.</p>	<p><i>entre el promedio de los inventarios valorizados mensuales finales correspondiente a este periodo.</i></p> <p>Las diferencias de signos de control visible entre lo registrado por el deudor tributario y lo comprobado por la Administración Tributaria se considerará como venta omitida de los bienes que estén obligados a circular con dicho valor; para estos casos se aplicará el mismo procedimiento <u>de los párrafos anteriores</u>.</p> <p><i>Cuando la Administración determine diferencias de inventario que resulte de las verificaciones efectuadas con sus libros y registros contables y documentación respectiva, se presumirán ventas omitidas, en cuyo caso serán atribuidas al periodo requerido en que se encuentren tales diferencias. Las ventas omitidas se determinarán multiplicando el número de unidades que constituyen la diferencia hallada por el valor de venta promedio del periodo requerido. Para determinar el valor de venta promedio del periodo requerido se tomará en cuenta el valor de venta que figure en el último comprobante de pago emitido por el contribuyente en cada mes correspondiente a dicho periodo.</i></p> <p>En caso de diferencias de inventario, faltantes o sobrantes de bienes cuya venta esté exonerada del Impuesto General a las Ventas, el procedimiento será aplicable para efecto del Impuesto a la Renta.</p> <p>Para efectos del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, de ser el caso, las ventas omitidas incrementarán la base imponible en la misma proporción a las ventas declaradas o registradas en cada uno de los meses del año calendario respectivo.</p> <p>El impuesto bruto determinado en estas condiciones no generará ningún crédito fiscal.</p> <p>Para efecto del Impuesto a la Renta las ventas omitidas se considerarán renta neta.</p>
--	---	--

